

61990J0347

ACORDAO DO TRIBUNAL (SEXTA SECCAO) DE 7 DE MAIO DE 1992. - ALDO BOZZI CONTRA CASSA NAZIONALE DI PREVIDENZA ED ASSISTENZA A FAVORE DEGLI AVVOCATI E DEI PROCURATORI LEGALI. - PEDIDO DE DECISAO PREJUDICIAL: PRETURA DI MILANO, SEZIONE LAVORO - ITALIA. - INTERPRETACAO DO ARTIGO 33. DA SEXTA DIRECTIVA IVA. - PROCESSO C-347/90.

Colectânea da Jurisprudência 1992 página I-02947

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Proibição de cobrar outras imposições nacionais com carácter de impostos sobre o volume de negócios - Objectivo - Conceito de "impostos sobre o volume de negócios" - Alcance - Cotização do tipo do "contributo integrativo" italiano a favor da Caixa de Previdência dos Advogados - Exclusão

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 33.)

Sumário

Embora o artigo 33. da Sexta Directiva 77/388, com o objectivo de evitar que se criem impostos, direitos e taxas que, pelo facto de onerarem a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do imposto sobre o valor acrescentado, comprometeriam o funcionamento do sistema comum deste último, proíba a manutenção ou a introdução de imposições que apresentem as características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado, não obsta à manutenção ou à introdução de outros tipos de impostos, direitos e taxas que não possuam essas características.

Assim, a citada disposição não se opõe à introdução ou à manutenção de uma cotização com as características da cotização complementar a favor da Caixa de Previdência ("contributo integrativo"), instituída em Itália como encargo dos advogados e procuradores legais e calculada,

em princípio, através da aplicação de uma percentagem de acréscimo às remunerações que compõem o seu volume de negócios. Com efeito, a cotização complementar não constitui uma imposição de carácter geral; nem sempre é proporcional à remuneração devida pelo cliente pela prestação profissional, apenas é cobrada num único momento e não comporta um mecanismo de dedução.

Partes

No processo C-347/90,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177. do Tratado CEE, pela Pretura di Milano, Sezione Lavoro, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Aldo Bozzi

e

Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 33. da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: F. A. Schockweiler, presidente de secção, G. F. Mancini, C. N. Kakouris, M. Díez de Velasco e J. L. Murray, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs

secretário: D. Triantafyllou, administrador

vistas as observações escritas apresentadas:

- por Aldo Bozzi,

- em representação da Cassa di Previdenza, por P. Vozzi, director-geral, na qualidade de mandatário especial da Cassa Nazionale di Previdenza, V. Perrone, advogado no foro de Milão, e M. de Stefano, advogado no foro de Roma,

- em representação do Governo italiano, por Franco Favara, avvocato dello Stato, na qualidade de agente,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J. Foens Buehl e E. Traversa, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de A. Bozzi, da Cassa di Previdenza, representada por M. de Stefano e P. Adonnino, advogados no foro de Roma, do Governo italiano e da Comissão, na audiência de 13 de Fevereiro de 1992,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 19 de Março de 1992,
profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 14 de Dezembro de 1989, entrado no Tribunal de Justiça em 28 de Novembro de 1990, o Pretore di Milano colocou ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177. do Tratado CEE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 33. da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir "Sexta Directiva 77/388 do Conselho").

2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio que opõe Aldo Bozzi, advogado no foro de Milão, à Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali (a seguir "Caixa de Previdência"), a propósito da regulamentação que institui, em Itália, e a favor da Caixa de Previdência, uma cotização complementar ("contributo integrativo") a pagar pelos advogados e procuradores legais ("procuratori legali").

3 Dos autos resulta que todos os advogados e procuradores legais que, em Itália, exerçam as suas actividades de forma contínua são obrigados a inscrever-se na Caixa de Previdência, que foi instituída pela Lei n. 6, de 8 de Janeiro de 1952 (GURI n. 16, de 19.1.1952). As modalidades de cotização para a Caixa de Previdência e o regime das suas prestações estão regulamentados na Lei n. 576, de 20 de Setembro de 1980 ("Riforma del sistema previdenziale forense", GURI n. 266, de 27.9.1980, a seguir "Lei n. 576/1980").

4 As regras relativas à cotização complementar constam do artigo 11. da Lei n. 576/1980. Em conformidade com essa disposição: a) todos os inscritos na ordem dos advogados e procuradores legais, incluindo os estagiários inscritos na Caixa de Previdência, devem aplicar uma determinada percentagem de acréscimo em todas as remunerações que compõem o seu volume de negócios anual para efeitos do IVA e devem pagar essa quantia à Caixa, quer o pagamento tenha sido efectuado ou não pelo devedor. O acréscimo pode ser repercutido neste último; b) as associações ou sociedades profissionais devem aplicar o acréscimo relativamente à parte que cabe a cada associado inscrito na ordem dos advogados e procuradores legais. O montante total anual dos acréscimos obrigatórios devidos à Caixa por cada membro da profissão é calculado com base numa percentagem do volume de negócios da associação ou da sociedade igual à percentagem dos lucros que cabem aos referidos membros; c) todos os inscritos na Caixa são obrigados a pagar anualmente, a título de cotização complementar, um montante mínimo resultante da aplicação da percentagem a um volume de negócios igual a quinze vezes a cotização mínima a que se refere o artigo 10. , segundo parágrafo, devida relativamente ao ano em questão; d) a percentagem de acréscimo é fixada em 2%, e e) a cotização complementar não está sujeita nem ao imposto sobre os rendimentos nem ao IVA e não é contabilizada para efeitos do cálculo do rendimento profissional.

5 A. Bozzi, considerando ilegal, em virtude de ser contrária ao artigo 33. da Sexta Directiva 77/388 do Conselho, a instituição de uma tal cotização complementar, intentou uma acção perante o Pretore di Milano, a fim de obter o reembolso das quantias pagas a título dessa cotização. Este último decidiu colocar a seguinte questão prejudicial:

"O artigo 33. da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, deve ser interpretado no sentido de que não se deve aplicar a regulamentação de um Estado-membro que institui, para os advogados e procuradores legais, uma contribuição integrativa a favor da Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza per gli Avvocati e Procuratori legali, cuja matéria colectável é constituída pelo montante devido pelo cliente pela prestação profissional, montante esse já sujeito ao imposto sobre valor acrescentado (IVA); contribuição integrativa que deve, além disso, constar claramente de todas as facturas conjuntamente com o IVA, para ser posta a cargo do cliente; contribuição integrativa que, por último, apenas tem eficácia a nível da previdência através de um fundo comum de solidariedade e em benefício da generalidade dos advogados e procuradores contribuintes, mas não relativamente ao contribuinte singular, não contando para efeito de pensão nem podendo ser recuperada por quem a pagou caso não venha a adquirir-se o direito à pensão?"

6 Para mais ampla exposição dos factos do processo principal, e designadamente das disposições relativas à Caixa de Previdência, da tramitação processual e das observações escritas apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal.

7 Através da sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional nacional pretende, em substância, saber se o artigo 33. da Sexta Directiva 77/388 do Conselho se opõe à introdução ou à manutenção de uma cotização com as características da cotização complementar, instituída em Itália a favor da Caixa de Previdência ("contributo integrativo") e que deve ser suportada pelos advogados e procuradores legais.

8 Com o objectivo de responder a esta questão, convém, antes de mais, recordar que o artigo 33. da Sexta Directiva estabelece que "salvo o disposto noutras normas comunitárias, as disposições da presente directiva não impedem um Estado-membro de manter ou introduzir impostos sobre os contratos de seguro, sobre jogos e apostas, sobre consumos específicos, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de imposto sobre o volume de negócios".

9 Convém sublinhar em seguida que, de acordo com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça (v., em último lugar, o acórdão de 31 de Março de 1992, Dansk Denkavit e o., n. 11, C-200/90, Colect., p. I-2217), o objectivo do artigo 33. é evitar a criação de impostos, direitos e taxas que, pelo facto de onerarem a situação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometam o funcionamento do sistema comum deste último. Em todo o caso, deve considerar-se que oneram a situação dos bens e dos serviços de modo comparável aos do IVA os impostos, direitos e taxas que apresentem as características essenciais do IVA.

10 Daqui resulta que o artigo 33. não levanta qualquer obstáculo à manutenção ou à introdução de outros tipos de impostos, direitos e taxas que não possuam as características essenciais do IVA.

11 Para determinar se a proibição enunciada no artigo 33. se aplica a uma cotização como a cotização complementar a que se refere o presente caso, convém, portanto, examinar se o referido encargo apresenta as características essenciais do IVA e, por isso, se deve ser considerado como sendo um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.

12 A este respeito, convém sublinhar, antes de mais, que, como o Tribunal de Justiça já por diversas vezes afirmou (v., designadamente, os acórdãos de 3 de Março de 1988, Bergandi, n. 15, 252/86, Colect., p. 1343; de 13 de Julho de 1989, Wisselink, n. 18, 93/88 e 94/88, Colect., p. 2671; de 19 de Março de 1991, Giant, n.os 11 e 12, C-109/90, Colect., p. I-1385; e de 31 de Março de 1992, Dansk Denkavit e o., n. 11, já referido), as características essenciais do IVA são as seguintes: aplica-se, em geral, às transacções que têm por objecto bens ou serviços; é proporcional ao preço desses bens e desses serviços; é cobrado em cada fase do processo de produção e de distribuição; finalmente, aplica-se ao valor acrescentado dos bens e dos serviços, sendo o imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior.

13 Convém em seguida observar que uma cotização do tipo daquela a que se refere o órgão jurisdicional nacional no presente processo não possui as referidas características essenciais do IVA.

14 Em primeiro lugar, a cotização complementar não constitui uma imposição de carácter geral. Com efeito, por um lado, a Lei n. 576/1980 apenas se refere aos advogados e procuradores legais e, por outro, o acréscimo previsto no seu artigo 11. não se aplica aos honorários correspondentes a todos os serviços fornecidos pelos advogados e procuradores legais, já que, tal como se esclareceu na audiência, se aplica apenas às suas actividades judiciais. Além disso, embora seja verdade, tal como resulta dos autos, que outras profissões liberais estão sujeitas a uma legislação semelhante, o mesmo não se pode afirmar relativamente a todas essas profissões nem relativamente a qualquer pessoa que forneça serviços numa base comercial.

15 Em segundo lugar, a cotização complementar nem sempre é proporcional à remuneração devida pelo cliente pela prestação profissional. Com efeito, embora, em princípio, o artigo 11. da Lei n. 576/1980 tenha previsto que o montante da cotização complementar corresponde a uma percentagem das contrapartidas que constituem o volume anual de negócios para efeitos do IVA, esta mesma disposição contém, todavia, duas excepções importantes. A primeira diz respeito às associações e sociedades profissionais, relativamente às quais se previu que a cotização complementar é constituída por uma percentagem dos ganhos que cabem ao profissional interessado. É evidente que, em semelhante caso, a base da cotização complementar é determinada por parâmetros que não o preço dos serviços pagos pelos clientes. A segunda excepção diz respeito aos membros da Caixa de Previdência cujo volume de negócios seja inferior a um determinado montante e que devem, portanto, pagar uma cotização mínima calculada previamente. Para esta categoria, que representa, tal como resultou da discussão no Tribunal de Justiça, 25% dos advogados e procuradores legais inscritos na Caixa de Previdência, a cotização complementar também não se baseia no preço pago pela prestação do serviço.

16 Em terceiro lugar, a cotização complementar, diferentemente do IVA, é um encargo cobrado num só estágio. Com efeito, apenas é exigível no momento em que o advogado ou o procurador legal enviam uma factura ao seu cliente. Ademais, não contém qualquer mecanismo de dedução, pois o advogado ou o procurador legal que são obrigados a pagar à Caixa de Previdência a cotização complementar facturada aos seus clientes não têm o direito de proceder a qualquer dedução de algum modo relacionada com o custo dos bens e serviços utilizados no exercício das suas actividades. De modo análogo, mas inversamente, se o cliente é sujeito passivo do IVA, pode deduzir do imposto de que é devedor o IVA pago a montante ao advogado, mas não a cotização complementar.

17 Convém, portanto, responder à questão colocada, declarando que o artigo 33. da Sexta Directiva 77/338/CEE do Conselho deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à criação ou à manutenção de uma cotização com as características da cotização complementar a favor da Caixa de Previdência ("contributo integrativo"), instituída em Itália como encargo dos advogados e procuradores legais.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

18 As despesas efectuadas pelo Governo italiano e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Pretore de Milano, por despacho de 14 de Dezembro de 1989, declara:

O artigo 33. da Sexta Directiva 77/338/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à criação ou à manutenção de uma cotização com as características da cotização complementar a favor da Caixa de Previdência ("contributo integrativo"), instituída em Itália como encargo dos advogados e procuradores legais.